

# 论遗产税的“公平优先, 兼顾效率”

陈丽莉

**摘要** 近年来遗产税在全球遇冷,一定程度上阻碍了我国遗产税的出台。本文从效率和公平角度出发,分析了遗产税开征的必要性,以期推进我国遗产税的发展。

**关键词** 遗产税 公平优先 兼顾效率

**中图分类号** D922.2

**文献标识码** A

**文章编号** 1009-0592(2010)02-111-01

## 一、税法视野下的公平与效率

公平与效率是法的两个主要价值,它们是并存的,但又有矛盾性。在不同历史背景下,价值取向有所侧重,这往往依据当时的社会需求而定。

公平与效率也是税法基本价值。税法基本原则包括税收法定主义、税收公平原则和税收效率原则。税收公平原则包括横向公平和纵向公平,它在判断纳税人的税负是否公平时,以负税能力为标准,纳税能力大的,应多纳税,纳税能力小的,应少纳税。税收效率原则包括两方面:一是税收行政效率原则,即如何以最少的征管成本征收到最多的税;二是税收经济效率原则,即税收中性原则,是指税收对社会资源配置和经济运行机制的影响状况。其检验标准,在于是否使税收的额外负担最小化和额外收益最大化。

## 二、遗产税下的公平与效率

中世纪时期,运用税收促进社会公平的思想就已存在。18世纪后期,征收遗产税以限制财富的积累的构想也已萌芽。法学家和经济学家均认为,现代遗产税的理论依据就是调节财富分配,促进社会公平实现。马歇尔认为,财富的不均虽没有通常被指责的那样厉害,但的确是我们经济组织的一个严重缺点,通过对遗产征税,既不会伤害人们的主动性,又不会大大限制国民收入的增长,这种方法显然是对社会有利的<sup>①</sup>。庇古从福利角度出发,指出,把高收入者的一部分货币收入转移给低收入者将增加效用,从而增加经济福利,所以如果政府征收累进的所得税和遗产税将有助于经济福利的增大<sup>②</sup>。19世纪末以来,英国等一些资本主义国家通过征收所得税、超额所得税、遗产税等直接税来消除社会分配不公,并取得长足进步,从这一实证角度出发,凯恩斯在面对如何解决财富与所得的分配不公问题时,大力主张利用税收杠杆对富人加强征收直接税<sup>③</sup>。可以说,遗产税在调节财富分配,促进社会公平方面的作用是毋庸置疑的。但是,遗产税本身的特殊性和复杂性一定程度上损害了效率,这也是遗产税在各国遇冷和我国至今还未开征的直接原因。遗产税对效率的负面影响表现为:行政效率方面,遗产税的征收成本高,税收收入低。遗产税是一个复杂的税种,不同地区、不同金额、不同财产需要应用不同的税率,有些甚至还要进行换算,这就需要投入较多的征税力量,需要设置征收遗产税的专门机构,聘请具有专业知识的人员,花费相当多的时间和精力对遗产税进行核实、评估和征收。这样一来就势必增加遗产税的征收成本。遗产税征收成本较高在美国、英国、日本、德国等发达国家一直存在。对我国而言,目前纳税人意识不强,开征遗产税的阻力会更大,技术难度会提高,征收成本也会相应的变得更高。经济效率方面:其一,征收高额累进的遗产税,对私人资本积累、个人投资倾向、个人储蓄愿望都有阻碍作用。纳税人预期到自己不能将财产全部留给后代时,他们可能选

择生前大量消费,由此造成一些富人的异常奢侈消费;“实际上加剧了消费上的不平等”;其二,征收高额累进的遗产税会加剧资本外流,从而削弱了生产投资能力,并减少社会需求,对经济发展不利。

尽管遗产税在效率方面存在很多问题,但笔者认为,这不应成为我国不开征遗产税的理由。遗产税的本质在于促进公平,加上我国国情——贫富差距扩大现象越来越严重,我国开征遗产税有现实性和紧迫性。

## 三、税收本质决定遗产税价值取向为“公平优先, 兼顾效率”

首先,现代税法以社会契约论为基础,认为税收的产生是基于人民的同意,人民之所以纳税,是为了得到国家的公共服务,国家之所以征税,是为了满足其创造者——人民对公共服务的需要。因此,税收是基于“契约”,即双方“意思表示一致”产生的。税收反映了“交换”、“对价”和“权力义务等量”等私法自治观念,体现了纳税人权利作为租税国家权力本源的实质,贯穿始终的是以“自由、平等和权利”为内涵的“契约精神”<sup>④</sup>。作为税收的法律化,其本质也必然由税收的本质所决定。既然税收是存在于国家与纳税人之间的一种平等交换关系,那么税收法律关系就是国家与纳税人之间的一种公法上的债权债务关系。税收本质是公法之债;既然是债,主体必然是平等的,要求调整在税收活动过程中国家、征税机关和纳税主体等各方当事人之间的税收关系的税法的公平对待。<sup>⑤</sup>

其次,税收是国家获取财政收入的主要方式,国家通过实施税法,把分散于纳税人手中的一部分国民收入集中转化为国家财政,以作为国家行使各项公共职能的物质保障。而税收本质上是一种公法之债,国家与纳税人之间具有平等的法律地位,税收的财政职能本质上是公平的,纳税人与国家之间的权利义务相对等,这决定了税法的公平优先,兼顾效率。

最后,税收作为国家宏观调控经济手段之一,其宏观调控职能是通过再分配实现资源优化配置,使社会财富公平分配。由于市场经济机制只能在既定的财富分配格局下实现资源的优化配置,因此即便是高效的市场运行也不能改变甚至会加剧初次分配中的不公。为此,国家需要通过税法有效介入再分配领域,实现实质公平与结果公平。<sup>⑥</sup>

综上,税收本质决定税法的公平优先,兼顾效率。遗产税作为一种具体的税种,立法的价值取向上应该坚持“公平优先, 兼顾效率”。

注释:

①马歇尔《经济学原理(下)》,商务印书馆,1981年版,第364-365页。

②刘双《遗产税公平与效率分析》,山东大学,2007年。

③凯恩斯《就业利息和货币通论》,商务印书馆,1983年版,第317页。

④廖益新、李刚、周刚志《现代财税法学要论》,科学出版社,2007年版,第67页。

⑤⑥苏芹《论税法的公平与效率》[http://www.lawscience.cn/news\\_show.asp?id=32242009-10-29](http://www.lawscience.cn/news_show.asp?id=32242009-10-29)。

作者简介 陈丽莉,厦门大学2008级经济法专业研究生。